

*Адамик Оксана Василівна
аспірант Тернопільської академії
народного господарства*

БУХГАЛТЕРСЬКА ТА ПОДАТКОВА ІНТЕРПРЕТАЦІЯ ТЕРМІНУ ДОХІД ТА ЇХ ВЗАЄМОЗВ'ЯЗОК

ACCOUNTING AND TAX INTERPRETATION of DEFINITION INCOME AND THEIR CORRELATION

Стаття присвячена дослідженню актуальної теми визначення доходу. Бухгалтерський облік та податкове законодавство регламентують різні підходи щодо критеріїв визнання та оцінки доходу, внаслідок чого підприємство формує дві величини: валовий дохід та дохід у бухгалтерському розумінні. Порівняння цих двох величин та визначення недоліків формування валового доходу – головне завдання даної статті.

Article is devoted to research of actual income determination theme. Accounting and tax legislation regulate different approaches for acknowledgement criterions and income estimation, by reason of what an enterprise forms two values: gross income and income in book-keeping context. The main task of this article is balancing of these two values and determination of gross income forming lacks.

Реформування економіки України, інтеграція у світове економічне середовище та зміна податкового кодексу створюють нові економічні реалії, які повинні адекватно відобразитися в обліку. Облік набуває нових об'єктів управління та методів обробки інформації про них, більш впорядкованим та вичерпним стає нормативне забезпечення цієї галузі людської діяльності. Наприклад, було прийнято Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” та впроваджено Положення (стандарт) бухгалтерського обліку, які мали б пристосувати вітчизняний бухгалтерський облік до нових умов та наблизити до міжнародних стандартів обліку. Проте, введення вказаних документів викликало низку проблем, які зводяться до наступного:

- недосконалість положень (стандартів) бухгалтерського обліку – положення розроблені дуже поверхово, не описують багатьох термінів і загалом нагадують неякісне копіювання міжнародних стандартів бухгалтерського обліку;
- неузгодженість положень (стандартів) бухгалтерського обліку з податковим законодавством – регламентуються різні способи оцінювання та відображення в обліку об'єктів.

У даній статті спробуємо дослідити останнє питання у контексті визначення терміну “дохід” національними положеннями та Законом України “Про внесення змін і доповнень до Закону України “Про оподаткування прибутку підприємств”.

На підприємстві формуються дві величини, які відображають його дохід: валовий дохід та дохід у бухгалтерському розумінні. Як перша, так і друга величини є значимими для підприємства та самодостатніми. Валовий дохід застосовується для визначення прибутку як бази для оподаткування. Значення бухгалтерського поняття доходу полягає у вирішенні найбільш значимих практичних завдань — визначення фінансового результату, оперативного управління та контролю за діяльністю підприємства з боку осіб, що мають прямий та непрямий інтерес, статистичного узагальнення масштабів та характеру ділової активності тощо.

Обидва визначення доходу концентруються на таких принципових питаннях:

- належність надходження до суми доходу;
- терміни зарахування доходуутворюючих надходжень;
- вимірювання доходу;
- документальні (що мають юридичну силу) ознаки оформлення доходу.

НАЛЕЖНІСТЬ НАДХОДЖЕННЯ ДО СУМИ ДОХОДУ

Визначення терміну “дохід” є однією з фундаментальних проблем теорії обліку. Сутність доходу визначається як загальноекономічним тлумаченням доходу, так і підлеглистю її

більш загальним бухгалтерським поняттям – активи, зобов'язання, капітал. Поняття доходу слід виводити з понять, що складають основу будь-якого бухгалтерського балансу.

Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності" термін дохід визначається як *“збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, які призводять до зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків власників)”*[1].

Отже, суттєвою ознакою доходу слід вважати:

- таку зміну структури балансу, яка потенційно призводить до збільшення власного капіталу підприємства в результаті здійснення ним операційної, інвестиційної та фінансової діяльності;
- вплив приросту активів та зменшення зобов'язань на власний капітал.

Термін дохід важко представити з точки зору конкретного призначення, адже кожна галузь має свою специфіку формування доходу. На практиці часто виникають питання віднесення певного виду надходження грошових коштів до доходу. Проте передбачити вичерпний перелік можливих доходів підприємства неможливо. Не вирішує проблему створення переліку операцій, що не слід відносити до доходів. У цьому випадку необхідно створити критерії віднесення чи не віднесення надходження до доходу, які можна представити у наступному вигляді:

- *Відповідність вимогам законодавства та юридичним нормам* – не визнаються доходом операції, які не мають належного документального підтвердження, не відповідають нормативному трактуванню доходу, а у випадку державного регулювання діяльністю не мають ліцензії на проведення таких операцій.
- *Відмежування доходів, що належать третім особам, у тому числі державі* – із доходу виключаються суми непрямих податків (податок на додану вартість, акцизний збір, мито), виплати за договором комісії тощо.
- *Віднесення доходів відповідно бухгалтерського трактування доходу* – не відносять до доходу суми отриманих авансів та передоплат в оплату продукції.

Таким чином, усі надходження підприємства можна поділити на дві групи: доходуотворюючі (визнані доходи) і недоходуотворюючі (невизнані доходи). Згідно Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 15 “Дохід” до числа останніх відносимо:

- 1) суми непрямих податків, що входять до ціни придбаного товару (податок на додану вартість, акцизний збір тощо);
- 2) суми надходжень за договором комісії на користь комітента;
- 3) суми авансів та попередніх оплат за придбану продукцію (товари, роботи, послуги).

Вказані види доходу звітного періоду утворюються внаслідок здійснення того чи іншого виду діяльності. Тому для забезпечення прозорості, системності та аналітичності інформації про доходи, а також для забезпечення співвіднесення її з інформацією про витрати доцільно структуризувати доходи за видами діяльності. П(С)БО 4 “Звіт про рух грошових коштів”[2] виділяє такі види діяльності:

1. Операційна діяльність — основна діяльність підприємства, а також інші види діяльності, які не є фінансовою або інвестиційною діяльністю.
2. Інвестиційна діяльність — придбання та реалізація тих необоротних активів, а також тих фінансових інвестицій, які не є складовою частиною еквівалентів грошових коштів.
3. Фінансова діяльність — діяльність, яка призводить до змін розміру і складу власного та позикового капіталу підприємства.

Відповідно до вказаних видів діяльності П(С)БО 15 класифікує доходи підприємства за такими групами:

- дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг);
- інші операційні доходи;
- фінансові доходи;
- інші доходи.

Щодо виду діяльності, що здійснюється підприємством, доходи також можуть мати ординарний (системний) та екстраординарний (несистемний) характер. До першої групи слід від-

нести надходження, отримані суб'єктом господарювання від здійснення запланованого виду діяльності, доходи від використання ресурсів підприємства третіми особами. До другої групи відносимо доходи, які отримуються спонтанно, заздалегідь не прогножуються через економічну кон'юнктуру. Якщо для окремих користувачів (наприклад, податкових органів) така класифікація не є важливою, то для більшої частини інших користувачів ця інформація є вкрай необхідна (оцінка якості менеджменту, економічного росту, можливість фінансового прогнозування тощо).

Описані вище критерії визначення та оцінки доходу проілюстровані на рис. 1.

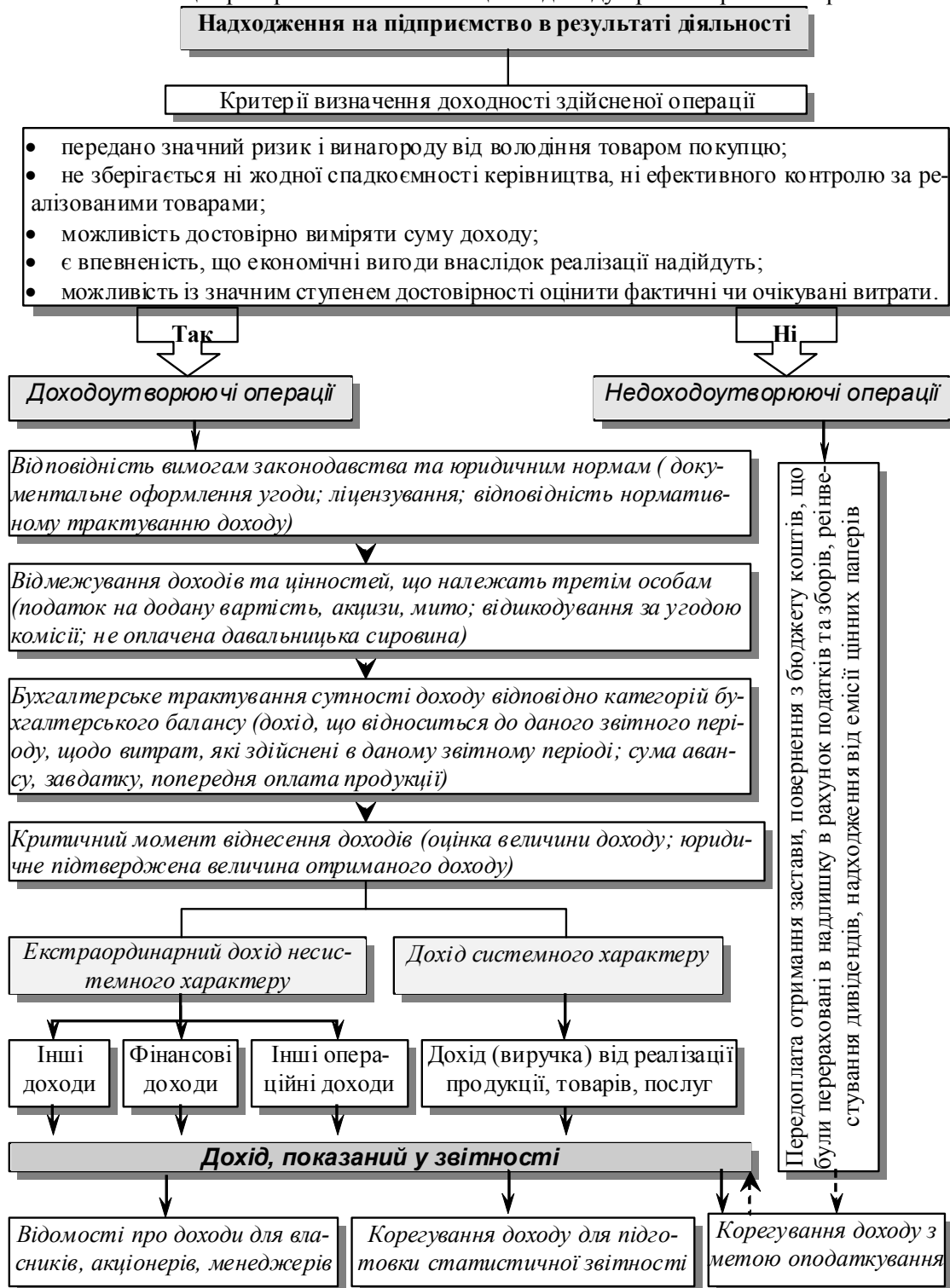


Рис. 1. Критерії визначення доходу підприємства

ВИЗНАННЯ ТА ТЕРМІНИ ЗАРАХУВАННЯ ДОХОДОУТВОРЮЮЧИХ НАДХОДЖЕНЬ.

Загальним правилом визнання доходу від реалізації є дата, коли підприємство:

- передало значний ризик і винагороду від володіння товаром покупцю;
- не зберігає ні жодної спадкоємності керівництва, яка, зазвичай, пов'язана з володінням, ні ефективного контролю за реалізованими товарами;
- може достовірно виміряти суму доходу;
- має впевненість, що економічні вигоди внаслідок реалізації надійдуть;
- може із значним ступенем достовірності оцінити фактичні чи очікувані витрати.

На практиці деякі труднощі виникають із датою визначення доходу. У більшості випадків передача ризику і винагороди співпадає з передачею юридичних прав власності (володіння), що відбувається під час відвантаження товару. Тоді дохід визначається **на дату відвантаження**. Проте не завжди вказані обставини існують разом, що обумовило кілька можливих дат визнання доходу під час реалізації товарів (див. рис. 2). Розглянемо приблизний порядок обліку для кожного випадку визнання доходу та представлення відповідної інформації в фінансовій звітності.

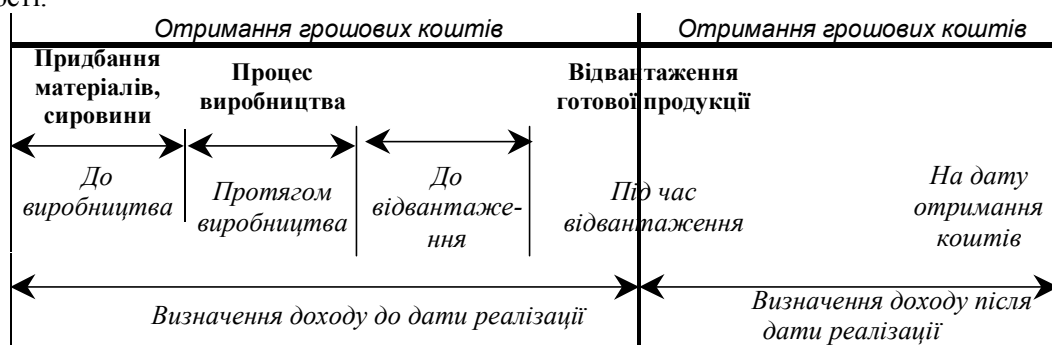


Рис. 2. Можливі дати визначення доходу [3]

Припустимо, що дохід має бути визначений **протягом процесу виробництва**. Наприклад, видавництво, періодичні видання якого розповсюджуються підпискою, при цьому продукція має однакову вартість протягом усього звітного періоду. За таких обставин юридичне право на володіння товаром виникає до відвантаження продукції, більш того, протягом її виробництва, але ризик і винагороди від володіння товаром підприємство зберігає аж до передачі товару покупцю.

Найбільш поширеним методом визначення доходу до дати реалізації є дата **до відвантаження товару**. При цьому покупець, який попередньо оплатив придбаний товар, отримує юридичне право на володіння товаром, але фактично не отримує винагороди та ризику від володіння таким товаром.

Іншим не менш популярним методом визначення дати реалізації, особливо в колишньому Радянському Союзі, є дата **після отримання коштів**. При цьому підприємство при відвантаженні передає ризик і винагороду від володіння товаром, але юридично не визнає отримання доходу. Це надавало можливість страхуватися від неплатоспроможних клієнтів.

Найбільш повно і адекватно відображає дійсну дату реалізації товару принцип нарахування. Він полягає у відображенні доходу в момент реалізації і включенні його до фінансової звітності за період, коли ця реалізація відбулася. У вітчизняному бухгалтерському обліку цей метод набув податкової інтерпретації та отримав назву методу визначення доходів та витрат за принципом першої з подій, що сталася раніше: одержання грошей або відвантаження товару (при реалізації), сплати грошей або оприбуткування активу (при покупках). Він застосовується переважно для визначення валового доходу в системі податкових розрахунків, оскільки часто не відображає економічної суті здійснюваної операції.

Після здійснення аналізу операції і виявлення відповідності усім критеріям віднесення надходження до доходу підприємства необхідно правильно і повною мірою виміряти та відобразити в обліку той чи інший вид доходу. П(С)БО 15 “Дохід” регламентує визначення доходу

у сумі справедливої вартості активів, що отримані або підлягають отриманню. Інший стандарт бухгалтерського обліку 19 “Об’єднання підприємств” тлумачить справедливу вартість як суму за якою може бути здійснений обмін активу, або оплата зобов’язання в результаті операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами.

Отже, суттєвою ознакою справедливої вартості слід вважати:

- можливість обміну активу або оплати зобов’язання;
- обізнаність, зацікавленість та незалежність сторін між якими здійснюється обмін.

Описані вище способи визначення моменту визнання доходу стосуються реалізації продукції власного виробництва. Зовсім інший підхід спостерігається відносно операцій щодо надання послуг. Це зумовлено, по-перше, врахуванням стадії завершення робіт на дату балансового звіту, по-друге, можливістю оцінки результатів господарської операції із значним ступенем достовірності. Тут критеріями віднесення росту активів підприємства до доходу є :

- можливість вимірювання доходу із значним ступенем достовірності;
- ймовірність отримання економічних вигод від надання послуг;
- можливості достовірної оцінки ступеня завершеності надання послуг на дату балансу;
- можливість достовірної оцінки витрат, здійснених для надання послуг та необхідних для їх завершення.

Як вже зазначалось, одним з критеріїв визнання доходу від послуг є його достовірна оцінка. Існує кілька способів оцінювання доходу залежно від ситуації, що склалась:

1. Якщо виконані всі критерії визнання доходу від надання послуг, то дохід визнається з врахуванням стадії завершення робіт (методом процентного завершення) лише протягом періоду надання послуг. Оцінка ступеня завершення робіт з надання послуг проводиться на підставі:
 - вивченням виконаної роботи;
 - визначенням питомої ваги обсягу послуг, наданих на певну дату, у загальному обсязі послуг, які мають бути надані;
 - визначенням питомої ваги витрат, яких зазнало підприємство у зв’язку із вже наданими послугами, у загальній очікуваній сумі таких витрат
2. Якщо послуги полягають у виконанні визначеної кількості дій за визначений період часу, то дохід визнається шляхом рівномірного його нарахування за цей період.
3. Якщо дохід від надання послуг не може бути достовірно визначений, то він відображається в бухгалтерському обліку в розмірі понесених витрат, які підлягають відшкодуванню. За інших умов дохід не визнається.
4. Якщо у звітному періоді виникла впевненість у достовірній оцінці послуг, що були надані у минулих звітних періодах, то такі доходи визнаються у сумі понесених витрат на надання даних послуг.

Особливе місце серед операцій підприємства посідають бартерні операції. Внаслідок таких операцій підприємство отримує активи не у грошовій формі, а у вигляді товарів, робіт, послуг. Особливість вказаних операцій полягає в тому, що обмін може здійснюватись товарами подібними або не подібними за призначенням. Залежно від ситуації, що склалась, підприємство оцінює дохід за одним із приведених нижче варіантів:

1. Дохід від здійснення бартерної операції визначається у сумі справедливої вартості отриманих (підлягають отриманню) активів (робіт, послуг).
2. Якщо неможливо достовірно виміряти справедливу вартість товарів (робіт, послуг), отриманих за бартерним контрактом, то дохід визначається за справедливою вартістю переданих активів.
3. Якщо здійснено обмін товарами подібними за призначенням, то дохід не визнається.

ВИЗНАЧЕННЯ ВАЛОВОГО ДОХОДУ ТА ЙОГО ВЗАЄМОЗВ'ЯЗОК З П(С)БО 15”ДОХОДИ”.

Наведені вище критерії визнання стосуються доходу у бухгалтерському розумінні, що формує надалі фінансовий результат підприємства. Прибуток до оподаткування підприємства розраховується на базі валового доходу, визнання, оцінка та облік якого суттєво відрізняється від фінансового. Відмінність способів утворення цих двох величин та невідповідність податкового трактування доходу його економічній суті представлено у таблиці.

Таблиця 1

Регламентація визнання, вимірювання та обліку доходів підприємства згідно податкового законодавства та П(С)БО

Стаття	Податкове законодавство	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку
<i>Оцінка доходу</i>	У сумі більшої з величин договірної або звичайної ціни	У сумі справедливої вартості або понесених витрат на здійснення операції (у разі неможливості оцінки доходу)
<i>Аванси та попередні оплати</i>	Визнаються доходом оскільки датою визнання доходу є перша з подій, що сталася раніше: відвантаження товару в реалізацію чи надходження коштів в їх оплату	Не визнаються доходом, обліковуються як аванси надані
<i>Дохід від бартерних операцій</i>	Доходи від здійснення товарообмінних операцій визначаються виходячи з договірної ціни* такої операції, але не нижчої за звичайні ціни	Дохід визнається у сумі справедливої вартості активів отриманих. У разі неможливості достовірної оцінки останніх – у сумі справедливої вартості активів переданих. Не визнається, якщо проведений обмін подібними за призначенням товарами, які мають однакову справедливую вартість
<i>Дохід від надання послуг</i>	Визнається аналогічно доходу від реалізації продукції, товарів – за першою з подій, що сталася раніше. Не враховуються ступінь завершеності операції, а у разі неможливості вимірювання доходу визнається за звичайними цінами	Визнається виходячи із ступеня завершеності операції, Якщо дохід не може бути визначений достовірно, то він визнається у сумі понесених витрат на здійснення операцій.

*Точкою відліку при цьому є власна продукція, що підлягає товарообміну, а не справедлива вартість отриманих товарів (товарів, що підлягають отриманню) як у П(С)БО 15.

Як бачимо з порівняльної таблиці, очевидним є протиріччя між бухгалтерським обліком та податковими розрахунками. Фіскальний підхід законодавців до визначення валового доходу ускладнює облік, оскільки робить його більш громіздким та не відображає економічної суті доходу від здійсненої операції. На практиці такий підхід призводить до низки проблем: вилучення обігових коштів підприємства, збільшення суми податків, належних до сплати у бюджет, зменшення ефективності підприємницької діяльності, і як наслідок, спад ділової активності.

Отже, вдосконалення потребує не лише бухгалтерський облік та нормативне забезпечення, але і податковий кодекс. Автор висловлює сподівання, що внаслідок здійснення реформ податкового кодексу, яке очікується у 2001р., облік оподаткування базуватиметься на облікових принципах, а не на фіскальних вимогах.

Література:

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності". Затверджено наказом Мінфіну України від 31.03.99 р. №87.
2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 4 "Звіт про рух грошових коштів". Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 31 березня 1999 р. № 87, зареєстровано в Міністерстві юстиції України 21 червня 1999 р. За № 398/3691.
3. С. Зубілевич Облік доходів за міжнародними стандартами бухгалтерського обліку // Вісник бухгалтера та аудитора України. – 1998. - №1. – с.9.